

Numéro 18065 du rôle

Inscrit le 17 mai 2004

**Audience publique du 30 mai 2005**

Recours formé par

Madame ..., ...,

contre

une décision du **directeur de l'administration des Contributions directes**

en matière d'impôt sur le revenu

---

Vu la requête inscrite sous le numéro 18065 du rôle et déposée le 17 mai 2004 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., chargée de cours, demeurant à L-..., tendant à la réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 mai 2004 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation du 24 mars 2004 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002 émis le 23 octobre 2003 par le bureau d'imposition Redange;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 20 octobre 2004;

Vu l'ordonnance du président de la première chambre du tribunal administratif du 7 octobre 2004 prorogeant le délai légal pour déposer un mémoire en réplique ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 19 janvier 2005 par Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise;

Où le juge-rapporteur en son rapport et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en ses plaidoiries à l'audience publique du 25 mai 2005.

---

Dans le cadre de sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002, Madame ..., chargée de cours dans la commune de ..., fit valoir au titre de ses revenus provenant d'une occupation salariée du chef de son activité de chargée de cours, des frais d'obtention à hauteur de 2.662,68 EURO constitués par des frais de participation et de déplacement à plusieurs séminaires, ainsi que l'amortissement d'un ordinateur.

Suivant courrier du 1<sup>er</sup> octobre 2003, le bureau d'imposition ... avisa Madame ... de son intention de s'écarter de la déclaration d'impôt lui soumise en précisant que « *Dans votre déclaration 2002, vous avez déclaré des frais de 2.662,68 EURO. Ces frais ne sont pas déductibles dans la catégorie charge extraordinaire mais le cas échéant sous frais d'obtention d'une occupation salariée.*

*Cependant les frais d'éducation et de formation professionnelle ne sont pas déductibles. Par contre, les dépenses faites pour perfectionner ses connaissances dans la branche professionnelle dont relève son activité sont déductibles comme frais d'obtention.*

*Dans votre cas, je ne vois pas de relation entre les cours « Surfschule für Anfänger, Aufbaukurse Seele + Gesundheit, Zeit für Ruhe oder Zeit für Bewegung, Grundausbildung bei der LGIPA » et votre activité professionnelle (chargée de cours dans la commune de ...). Alors ces frais (1.974,15 EURO) ne sont pas déductibles.*

*Les autres frais (688,53) sont acceptés comme frais d'obtention d'une activité professionnelle », tout en l'invitant à présenter ses observations afférentes éventuelles pour le 15 octobre 2003 au plus tard.*

Madame ... prit position par courrier du 7 octobre 2003 en expliquant sa fonction auprès de la commune de ... pour justifier le lien avec les formations par elle suivies.

Par bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002, émis le 23 octobre 2003 à l'encontre de Madame ..., le bureau d'imposition Redange refusa la déduction des frais prévus, à l'exception du cours « *Surfschule für Anfänger* » en se référant à son courrier précité du 1<sup>er</sup> octobre 2003 et en précisant que pour être déductible en tant que frais d'obtention, « *l'intérêt personnel pour participer à ces cours doit être inférieur à 10% ».*

La réclamation dirigée contre le bulletin d'impôt fut rencontrée par une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 mai 2004, la rejetant comme non fondée et confirmant la qualification faite par le bureau d'imposition compétente.

Par requête déposée le 17 mai 2004, Madame ... a saisi le tribunal administratif d'un recours.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant tranché les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. La demanderesse, qui n'est pas un professionnel de la postulation, étant censé avoir formé le recours prévu par la loi à défaut d'avoir elle-même autrement spécifié sa nature, le recours introduit s'analyse en un recours en réformation à l'encontre de la décision déférée.

Le recours en réformation est dès lors recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse expose que les cours qu'elle a suivis auraient permis un perfectionnement et un approfondissement de ses connaissances en psychologie, indispensables pour effectuer de manière adéquate son travail comme chargé de cours, consistant essentiellement dans l'encadrement d'enfants difficiles et présentant des

problèmes de déficience d'apprentissage, ainsi que d'enfants hyperactifs, de sorte que notamment le cours « *Zeit für Ruhe, Zeit für Bewegung* » lui aurait permis de mieux affronter ces enfants en leur transmettant, moyennant les connaissances acquises au prédit cours, des exercices spécifiquement conçus pour les rendre plus calmes. Le cours « *Seele und Gesundheit* » lui aurait permis de maîtriser des situations de conflits en classe, d'apaiser les querelles entre enfants et de réduire le stress globalement, de sorte que ce cours n'aurait non seulement eu un impact sur son bien-être personnel mais également sur celui des enfants. Elle conteste finalement avoir participé aux cours litigieux essentiellement par intérêt privé, mais qu'elle y aurait participé pour perfectionner ses connaissances en psychologie nécessaires pour dispenser un bon enseignement.

Le délégué du Gouvernement renvoie à la décision directoriale qui retient que les dépenses engagées par la demanderesse doivent être rangées parmi les dépenses de train de vie visées à l'article 12 (1) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR), dans la mesure où l'intérêt privé serait prépondérant dans la participation aux cours litigieux et où les cours suivis par la demanderesse ne traiteraient pas de matières étroitement liées à son domaine d'activité. Il ne reconnaît pas non plus l'utilité de ces formations, étant donné que la demanderesse aurait été engagée par la commune en tant que chargée de cours justement en raison de ses compétences et qualifications, qu'elle aurait dès lors disposé des connaissances nécessaires pour l'exercice de sa profession et pour le cas où un perfectionnement se serait imposé, elle aurait pu participer aux cours gratuits de perfectionnement de l'Institut nationale d'administration publique (INAP).

Aux termes de l'article 12 LIR « *sans préjudice des dispositions relatives aux dépenses spéciales, ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets les dépenses ci-après énumérées:*

*1. les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille. Rentrent également parmi ces dépenses les dépenses de train de vie occasionnées par la position économique ou sociale du contribuable, même lorsqu'elles sont faites en vue de profiter ou sont susceptibles de profiter à sa profession ou à son activité; (...)* ».

L'article 105 LIR dispose que « *sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* » et le point 4 dudit article précise que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent* ».

Les frais de formation professionnelle (« *Ausbildungskosten* ») englobent toutes les dépenses faites en vue d'acquérir les connaissances requises pour l'exercice futur d'une profession ou le changement de profession et rentrent dans le cadre des dépenses mixtes au sens de l'article 12. 1 LIR de manière à ne pas être déductibles.

Ils se distinguent des frais de perfectionnement professionnel (« *Fortbildungskosten* ») qui comprennent les dépenses faites par le contribuable pour actualiser ses connaissances professionnelles, mieux répondre aux exigences de sa profession par une qualification améliorée ou faciliter son avancement dans sa profession, sans que les modifications dans sa situation professionnelle qui s'ensuivent n'impliquent un changement fondamental concernant la profession exercée. Au vu du lien causal direct entre les frais ainsi engagés et l'activité du contribuable, les frais de perfectionnement professionnel rentrent dans le champ des frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR.

Cette notion de perfectionnement professionnel ne doit pas être interprétée avec une rigueur excessive, les efforts des salariés en vue de l'amélioration de leurs connaissances et performances professionnelles correspondant à l'intérêt bien compris de l'économie nationale et partant de la société en général (trib. adm. 1<sup>er</sup> décembre 1999, Picard, n° 11298 du rôle, Pas.adm. 1/2000, v° Impôts, n° 61).

En l'espèce, il n'est pas contesté par les parties que la demanderesse était engagée en tant que chargée de cours de la commune de ... et qu'elle s'y occupait d'enfants ayant des difficultés d'apprentissage ou étant hyperactifs.

Les formations litigieuses tendent en substance, d'un côté, à l'amélioration des connaissances générales en psychologie de la demanderesse, ainsi que, d'un autre côté, à l'acquisition de méthode de relaxation voire de gestion de conflit et de stress, de manière à s'analyser en frais de perfectionnement professionnel en rapport direct avec le contexte professionnel spécifique de la demanderesse consistant de manière non contestée en cause, dans l'encadrement d'enfants présentant des difficultés d'intégration de types divers par rapport au système scolaire communal en place.

Quant aux frais de déplacement liés au suivi des formations en cause, il y a lieu d'en admettre le principe et le *quantum* en l'absence de contestation des montants afférents et au vu de leur caractère non manifestement disproportionné.

Il résulte des développements qui précèdent que la décision directoriale déférée du 11 mai 2004 encourt la réformation en ce sens que les frais de participation aux cours « *Zeit für Bewegung* », « *Seele und Gesundheit* » et « *LGIPA* » d'un montant total de 1.922,55 EURO, tels que payés par la demanderesse au cours de l'année 2002, constituent des frais de perfectionnement professionnel déductibles en tant que frais d'obtention dans le cadre des revenus d'une occupation salariée.

#### **PAR CES MOTIFS,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

déclare le recours en réformation recevable,

le dit également fondé,

partant, par réformation la décision directoriale déférée du 11 mai 2004, dit que les frais de participation aux cours « *Zeit für Bewegung* », « *Seele und Gesundheit* » et « *LGIPA* » d'un montant total de 1.922,55 EURO déboursés par la demanderesse, constituent des frais de perfectionnement professionnel déductibles en tant que frais d'obtention dans le cadre des revenus d'une occupation salariée au titre de l'année d'imposition 2002.

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de sa transmission au bureau d'imposition compétent pour exécution,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 30 mai 2005 par

M. DELAPORTE, premier vice-président,

Mme LENERT, premier juge,

Mme Lamesch. juge,

en présence de M. SCHMIT, greffier en chef.

s. SCHMIT

S. DELAPORTE